

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

А.А. Братчик

Белорусский государственный экономический университет, nasteyshka@mail.ru

Для правильного отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете и составления финансовой отчетности важную роль играет их четкая классификация.

В Республике Беларусь при классификации доходов и расходов для целей бухгалтерского учета придерживаются подходов, которые во многом совпадают с подходами, принятыми в зарубежной экономической теории, но содержание формируемых категорий доходов и расходов существенно отличается. *Применяемая классификация доходов и расходов имеет ряд недостатков, связанных, прежде всего, с особенностями трактовки содержания наименований доходов и расходов [1, с. 4].*

В настоящее время существует несколько подходов к трактовке «Отчета о прибылях и убытках» в соответствии с МСФО. Вахрушина М.А. придерживается подхода, который подразделяет доходы и расходы на 2 класса: доходы и расходы от обычной деятельности, и прочие доходы и расходы (в их состав входят доходы и расходы от чрезвычайных обстоятельств) [2, с. 48, 50]. Согласно подходу Палия В.Ф. в «Отчете о прибылях и убытках» должна быть представлена информация о доходах и расходах от обычной деятельности и от чрезвычайных обстоятельств [3, с. 72]. Автор является сторонником второго варианта «Отчета о прибылях и убытках», так как считает его более информативным для внешних и внутренних пользователей бухгалтерской отчетности. При втором варианте влияние случайных, редко возникающих и носящих необычный характер доходов и расходов на финансовый результат можно отделить от результата целенаправленной хозяй-

ственной деятельности предприятия.

Для Республики Беларусь понятия «доходы и расходы от обычной деятельности» и «доходы и расходы от чрезвычайных обстоятельств» являются новыми и до настоящего времени законодательно не определены. В то же время в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета чрезвычайные доходы и расходы упоминаются в составе прочих доходов и расходов без указания их состава [4]. Группировка доходов и расходов по МСФО не согласуется с Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь, в которой выделены доходы и расходы от текущей деятельности, и прочие доходы и расходы (в том числе доходы и расходы от инвестиционной, финансовой и иной деятельности) [5]. Все это свидетельствует о несоответствии порядка формирования основополагающих показателей финансовой отчетности в Республике Беларусь требованиям МСФО и необходимости их трансформации.

В Республике Беларусь понятие «доходы и расходы от текущей деятельности» в бухгалтерском учёте квалифицируется более узко, чем в МСФО понятие «доходы и расходы от обычной деятельности». Согласно инструкции по бухгалтерскому учёту доходов и расходов № 102, доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности [6]. Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой, инвестиционной и иной деятельности. В то же время в документе более высокого ранга – Гражданском кодексе Республики Беларусь – выделяется иной вид деятельности – обычная. Исходя из определения предпринимательской деятельности (бизнеса), данного в Гражданском кодексе (ст. 1), к доходам и расходам от обычной деятельности следует относить доходы и расходы «от пользования имуществом, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных... для продажи, а также от выполнения работ или оказания услуг» и от сопутствующих видов деятельности [7]. Таким образом, согласно Гражданскому кодексу к доходам и расходам от обычной деятельности относятся также доходы и расходы от финансовой и инвестиционной деятельности. Этот вид деятельности более соответствует МСФО, чем ныне существующие виды в бухгалтерском учёте, т.к. в соответствии с § 74 «Принципов подготовки и представления финансовой отчетности» и МСФО (IAS) № 18 «Выручка», доходы от обычной деятельности по признаку регулярности их получения делятся на выручку и прочие доходы, а расходы – на себестоимость реализации, операционные расходы, финансовые расходы [8, с. 48].

Соответственно под определение доходов и расходов от обычной деятельности в Республике Беларусь попадают доходы и расходы от текущих видов деятельности, а также прочие доходы и расходы, за исключением чрезвычайных. Операционные доходы и расходы по МСФО можно приравнивать к прочим доходам и расходам по текущей деятельности, а также по инвестиционной деятельности в Республике Беларусь, а финансовые доходы и расходы по МСФО – к доходам и расходам по финансовой деятельности в Республике Беларусь. Т.е. можно сделать вывод, что обычной деятельности по МСФО соответствует текущая деятельность и прочие доходы и расходы в Республике Беларусь при условии исключения из состава прочих доходов и расходов чрезвычайных.

На основании изложенных подходов к определению доходов и расходов автором обобщены признаки классификации и предложен усреднённый вариант, который позволит легко трансформировать белорусскую отчётность в отчётность по МСФО.

В составе прочих доходов и расходов автор предлагает выделить несколько классификационных групп в зависимости от содержания хозяйственных операций для группировки доходов и расходов в аналитическом учете с использованием соответствующих кодов субсчетов (таблица 1).

Таблица 1 – Система счетов и субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы»

Счет/Код субсчета	Наименование счета/субсчета
91	Прочие доходы и расходы
91/1	Прочие доходы
91/11	Доходы от инвестиционной деятельности
91/111	Доходы, связанные с продажей, списанием и прочим выбытием основных средств
91/112	Доходы от реализации нематериальных активов
91/113	Доходы от аренды основных фондов
91/12	Доходы от финансовой деятельности
91/121	Доходы от участия в других организациях
91/122	Доходы (проценты) полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в данном банке
91/13	Иные доходы (по субсчетам)
91/2	Прочие расходы
91/21	Расходы от инвестиционной деятельности
91/211	Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств
91/212	Расходы от реализации нематериальных активов
91/213	Расходы по аренде основных фондов
91/22	Расходы от финансовой деятельности
91/221	Расходы, связанные с предоставлением в пользование денежных средств организации
91/222	Расходы от участия в других организациях
91/23	Иные расходы (по субсчетам)
91/24	Налоги, уплачиваемые от прочих доходов
91/3	Финансовый результат от прочих доходов и расходов
91/31	Финансовый результат от инвестиционной деятельности
91/32	Финансовый результат от финансовой деятельности
91/33	Финансовый результат от иных доходов и расходов

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [1, с. 6].

По мнению автора, чрезвычайные расходы, которые в соответствии с действующим Типовым планом счетов Республики Беларусь учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», необходимо выделить из состава прочих и учитывать на счете 99 «Прибыли и убытки».

На основе всего вышесказанного автором была разработана модель формирования прибыли, которая отражает поэтапное формирование всей совокупности показателей прибыли согласно разработанной классификации.

Таким образом, структурные составляющие предложенной классификации доходов и расходов – доходы и расходы от текущей деятельности, и прочие доходы и расходы – будут соответствовать доходам и расходам от обычной деятельности по МСФО, соответственно чрезвычайные – доходам и расходам от чрезвычайных обстоятельств по МСФО. Также разработанная система счетов и субсчетов учета прочих доходов и расходов позволит без затруднений выделять финансовые результаты от инвестиционной и финансовой деятельности, которые необходимы при отражении финансовой информации в «Отчете о прибылях и убытках» согласно национальному законодательству.

Список использованных источников:

1. Лихо, С.С. Развитие классификации доходов и расходов субъектов предпринимательства. / С.С. Лихо // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 3. – С. 3–6.
2. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. / под редакцией М.А. Вахрушиной – М.: 2011, – 571 с.
3. Палий, В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности / В.Ф. Палий: 3–е изд., испр. и доп. – М.: 2007. — 512 с.
4. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление Министерства Финансов Республики Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50,

вступившего в силу с 1 января 2012 г. (в ред. постановлений Министерства Финансов от 30.04.2012 № 25, от 30.04.2012 № 26, от 20.12.2012 № 77) // Консультант Плюс: Беларусь [электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Дата доступа: 15.08.2013.

5. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 31 октября 2011 г., № 111 // Консультант Плюс: Беларусь [электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Дата доступа: 15.08.2013.

6. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 31 октября 2011 г., № 111 // Консультант Плюс: Беларусь [электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Дата доступа: 20.01.2012.

7. Гражданский кодекс Республики Беларусь // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo-by/webnpa/text.asp?RN«НК0100037>. – Дата доступа: 15.08.2013.

8. Лихо, С.С. Формирование показателей прибыли от реализации по МСФО. / С.С. Лихо // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 2. – С. 46–52.